



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-02-2023

Αριθμός απόφασης: 411

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... Πατρών, επί της οδού ..... αρ. ...., κατά της α) υπ' αριθ. ..../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015 β) υπ' αριθ. ..../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της ίδιας φορολογικής περιόδου γ) υπ' αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δ) υπ' αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ** ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 22-09-2022 και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **1.499,50€** (2.999,00\*50%) διότι έλαβε και καταχώρησε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 13.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.999,00€ κατά την προαναφερόμενη περίοδο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Με τη υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 16-10-2015 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 13.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.999,00€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ.

Με την υπ' αριθ. ....../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 10.633,25€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 5.316,63€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.244,48€ ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **18.194,36€** λόγω προσθήκης στα αποτελέσματα λογιστικών διαφορών ύψους 33.040,00€ από εικονικά τιμολόγια.

Με την υπ' αριθ. ....../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 5.221,61€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 2.610,80€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **7.832,41€** λόγω έκπτωσης ΦΠΑ 7.599,00€ ως λήπτης εικονικών τιμολογίων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 13-09-2022 οικείες εκθέσεις προστίμου άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας Ν.2859/2000 και τις από 14-09-2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και μερικού ελέγχου επί των διατάξεων του ν.4308/2014 και του Κ.Φ.Δ. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. ....../0/...../09-02-2022 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ. Εκδόθηκαν συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΞ 2022 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και της από 20-10-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν. 4308/2014 ΕΛΠ και του Κ.Φ.Δ που παρελήφθησαν με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../19-01-2022 έγγραφο της ίδιας

φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων φέρεται να είναι λήπτης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2015, με εκδότη τον ..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... ως ακολούθως:

A/A	Είδος στοιχείου	Εκδότης Στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία		Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
1	ΤΔΑ	.....	.....	21-09-2015	7.340,00€	1.688,00€	9.028,00€
2	ΤΔΑ	.....	.....	22-09-2015	5.700,00€	1.311,00€	7.011,00€
3	ΤΔΑ	.....	.....	10-11-2015	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
				<b>Σύνολο</b>	<b>33.040,00€</b>	<b>7.599,00€</b>	<b>40.639,00€</b>

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Έναυσμα του ελέγχου αποτέλεσε η πληροφόρηση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μέσω των πληροφοριακών συστημάτων ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ....:

- Εμφανιζόταν να έχει υποβάλει πληθώρα δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας για διαφορετικά ακίνητα σε διαφορετικούς μισθωτές χωρίς να εμφανίζονται τα ακίνητα αυτά στις αντίστοιχες δηλώσεις Ε9.
- Δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2018 και 2020.
- Δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> τρίμηνο του έτους 2015, για το έτος 2016, για το 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> τρίμηνο του έτους 2017 και για το 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του έτους 2018.

Δυνάμει της υπ' αριθμό ...../...../21 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του ..... με Α.Φ.Μ. .... και του καταλόγισαν:

- επτακόσιες σαράντα τρεις (743) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς εβδομήντα πέντε (75) οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 1.248.369,83€ πλέον Φ.Π.Α. για την χρήση 2015,
- διακόσιες είκοσι (220) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς τριάντα τρεις (33) οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 515.331,30€ πλέον Φ.Π.Α. για την χρήση 2016,
- τριακόσιες ογδόντα εννιά (389) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς δεκατρείς (13) οντότητες συνολικής καθαρής αξίας 312.569,10€ πλέον Φ.Π.Α. για την χρήση 2017,
- δεκατρείς (13) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής προς δύο (2) οντότητες συνολικής καθαρής αξίας 5.670,00€ πλέον Φ.Π.Α. για την χρήση 2018 και
- εκατόν δώδεκα (112) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής προς δύο (2) οντότητες συνολικής καθαρής αξίας 127.496,00€ πλέον Φ.Π.Α. για την χρήση 2019,

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των αρ. 55Α και 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ..

Τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά περιόδου 2015-2019 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, για τους εξής λόγους:

1. Στο πλαίσιο της εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου το κλιμάκιο ελέγχου που μετέβη στην διεύθυνση έδρας του ελεγχόμενου διαπίστωσε ότι δεν ανευρέθηκε να λειτουργεί η επαγγελματική του εγκατάσταση ενώ οι περίοικοι απάντησαν ότι δεν γνώριζαν τον ελεγχόμενο. Δεν εντοπίστηκε να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.
2. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τα λογιστικά του αρχεία και δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση διάθεσης λογιστικών αρχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής για τα φορολογικά έτη 2014-2018 η οποία εστάλη με επιστολή στη διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης και σε δύο δηλωμένες διευθύνσεις οικίας του ελεγχόμενου. Οι επιστολές αυτές επεστράφησαν ως «ΑΖΗΤΗΤΟΝ», «Ανεπαρκής Διεύθυνση» και «ΑΓΝΩΣΤΟΣ».
3. Ο ελεγχόμενος υπέβαλε εκατόν εξήντα τρεις (163) δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας για διαφορετικά ακίνητα σε διαφορετικούς μισθωτές, ενώ δεν δηλώνει τα εν λόγω ακίνητα στις αντίστοιχες δηλώσεις Ε9.
4. Διαπιστώνονται πρακτικές εικονικής ασφάλισης των εργαζομένων από τον ελεγχόμενο χωρίς κόστος αφού δεν πληρώνονται ασφαλιστικές εισφορές. Πιο συγκεκριμένα, βάσει του με αριθμό πρωτοκόλλου ...../17-08-2021 απαντητικού εγγράφου του Α' Τοπικού Υποκαταστήματος (Ε.Φ.Κ.Α) Μισθωτών Αττικής Νοτίου Τομέα στο με αριθμό πρωτοκόλλου ...../09-07-2021 έγγραφο της προαναφερόμενης Υπηρεσίας αναφέρεται ότι ο ελεγχόμενος έχει καταθέσει αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις από τον Φεβρουάριο 2016 έως Ιούνιο 2017 για απασχολούμενο προσωπικό διακοσίων σαράντα έξι (246) ατόμων που απασχολήθηκε στην έδρα του (η οποία αποδείχθηκε ότι ουδέποτε λειτούργησε) ενώ τα ληξιπρόθεσμα χρέη ανέρχονται σε 139.042,76€. Ενώ κατά τα έτη 2015 και 2019 δεν έχει απασχολήσει προσωπικό φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις συνολικής αξίας 1.248.369,83€ και 1.118.203,66€ αντίστοιχα. Το έτος 2019 ενώ δεν έχει απασχολήσει προσωπικό δήλωσε δύο (2) άτομα στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν δηλώνει ποσά εξόδων στις παροχές σε εργαζόμενους.
5. Μετά από δειγματοληπτικό έλεγχο σε εργαζόμενους του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι δεν απεστάλησαν τα ηλεκτρονικά αρχεία μισθοδοσίας του εργοδότη, δεν είχαν αναρτηθεί οι αποδοχές τους στο σύστημα και δεν τις δήλωναν στις αντίστοιχες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος. Επίσης, μισθώνουν κατοικίες από ιδιοκτήτες που δεν περιλαμβάνουν τα ακίνητα αυτά στις δηλώσεις Ε9 και οι οποίοι δηλώνουν ότι εκμισθώνουν πληθώρα άλλων ακινήτων σε τρίτους.
6. Υφίσταται μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ των πωλήσεων και των δαπανών- αγορών του που δεν συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών- προμηθευτών και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.
7. Εμφανίζει πωλήσεις σε πελάτες χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.
8. Η ελεγχόμενη οντότητα είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα επειδή δεν είχε εξοπλισμό, υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις, μηχανήματα) ώστε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και τα στοιχεία που εξέδωσε. Με διαδοχικές τιμολογήσεις ωφελήθηκε ως προς τον Φ.Π.Α και τους λοιπούς φόρους για συναλλαγές που δεν πραγματοποιήσε.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμόν ...../...../2331/09-02-2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2015, το αίτημα παροχής στοιχείων και τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ο έλεγχος με την πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων ζήτησε τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία, τα τρία (3) φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τον προμηθευτή ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., τα παραστατικά εξόφλησης τους, τυχόν συναφθέντα συμφωνητικά, αλληλογραφία, παραστατικά διακίνησης που αφορούν τα εν λόγω παραστατικά.

Ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου με το από 01-04-2022 πρωτόκολλο παραλαβής τα κάτωθι:

- Απλογραφικά βιβλία φορολογικού έτους 2015.
- Τρία (3) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... και δύο τραπεζικές εξοφλήσεις τους.

Επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά, συντάχθηκε η υπ' αριθμ. ..../17-05-2022 έκθεση κατάσχεσης.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις, το περιεχόμενο του δελτίου Πληροφοριών και το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία του τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 33.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7.599,00€ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους, ήτοι η πώληση των εμπορευμάτων που αναφέρονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν δεδομένου ότι:

- ✓ Ο προμηθευτής ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... προέβη σε έκδοση εικονικών τιμολογίων σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, και το βάρος της αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών.

Στην συνέχεια εκδόθηκε το με αριθμό ...../14-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η με αριθμό ...../05-07-2022 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Δ.Φ., η με αριθμό ...../05-07-2022 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, ο με αριθμός ...../05-07-2022 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, ο με αριθμός ...../05-07-2022 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. ..../04-08-2022 Υπόμνημα του οποίου οι αιτιάσεις δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές με τον ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 και του άρθρου 55 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., δεν υπήρχε η δυνατότητα να πραγματοποιηθούν οι συναλλαγές που αναγράφονταν στα φορολογικά παραστατικά. Κατόπιν αυτού εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Επιβολής Προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Υπό καμία έννοια δεν υπήρξε ανύπαρκτη ή εικονική συναλλαγή, δεν γνώριζε την εικονικότητα των επίμαχων παραστατικών ούτε υπάρχει αιτιολογία που να συνηγορεί ως προς αυτό. Οι διαπιστώσεις αφορούν μόνο το πρόσωπο του εκδότη.
- Έλλειψη σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας για τον προσδιορισμό της συμμετοχής του προσφεύγοντος στην έκδοση και λήψη των ελεγχόμενων στοιχείων.

**Επειδή**, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: .... **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».**

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

**Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».**

**Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:**

**«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.**

**Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».**

**Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. .... ΕΞ 2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, την από 20-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4308/2014 ΕΛΠ και του Κ.Φ.Δ, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάσει της με αρ. ..../0/2331/09-02-2022 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, «τα εκδοθέντα τιμολόγια για τα φορολογικά έτη 2015–2019 από την επιχείρηση ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.»**

**Δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτη το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015).**

**Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο εκδότης των τιμολογίων ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.**

**Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά**

ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

**Επειδή**, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου στα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν αγορές ελαστικών και ανταλλακτικά φορτηγών **δεν αναγράφονται τα στοιχεία του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά τους**. Αναφέρεται ότι η μεταφορά τους διενεργήθηκε από την έδρα του εκδότη στην έδρα του προσφεύγοντος. Η έδρα του εκδότη όμως αποδείχθηκε ότι **δεν λειτούργησε ποτέ**. Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρήγγελε τα απαραίτητα ανταλλακτικά μέσω τηλεφώνου τα οποία στέλνονταν στην Πάτρα και ο κος ..... **τα μετέφερε στο πρακτορείο μεταφορών για την μεταφόρτωση τους προς την Πάτρα**. Τα εμπορεύματα παραλάμβανε ο προσφεύγων στην Πάτρα, τα πήγαινε στο συνεργείο και έκανε σχετικό έλεγχο. Αυτό δεν προκύπτει από τα στοιχεία που αναγράφονται στα παραστατικά ούτε προσκομίζονται δελτία αποστολής που να αποδεικνύουν την εν λόγω μεταφορά των ανταλλακτικών και ελαστικών ούτε δελτία παραγγελίας σύμφωνα με τα οποία έκανε τηλεφωνικά παραγγελίες όπως ισχυρίζεται. Ο προμηθευτής δεν είχε την δυνατότητα πώλησης των εν λόγω εμπορευμάτων καθώς δεν διέθετε επαρκές απόθεμα προηγούμενων χρήσεων ούτε αγορές από το εσωτερικό της χώρας ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε υπήρχε η δυνατότητα μεταφοράς των εμπορευμάτων με δικά του μέσα ούτε βρέθηκαν άλλες φορτωτικές ή στοιχεία για την απόδειξη μεταφοράς τους.

**Επειδή**, ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι γινόταν σχετικός έλεγχος στο συνεργείο με την παραλαβή των ανταλλακτικών δεν προσκομίστηκαν παραστατικά σχετικά με την τοποθέτηση των ελαστικών ή ανταλλακτικών ή επισκευών που απαιτούσαν την χρήση τους ή δικαιολογούσαν την συντήρηση των φορτηγών.

**Επειδή**, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010)**.

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων, που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του ..... **του ..... με Α.Φ.Μ. .... στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών του και την αύξηση των εισροών του με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α. και τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός του**.

**Επειδή**, οι από 13-09-2022 και 14-09-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (7 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, 10. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης και στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης. Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ** ....., και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αριθ. .... /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015



β) υπ' αριθ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015

γ) υπ' αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

δ) υπ' αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 1.499,50€ (2.999,00\*50%)

2. Η υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 16-10-2015

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ.: 2.500,00€

3. Η υπ' αριθ. ....../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	10.633,25€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.316,63€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.244,48€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>18.194,36€</b>

4. Η υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	5.221,61€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	2.610,80€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>7.832,41€</b>

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.